



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ZEROGAS Fuel, s.r.o.**, IČ 28816218
sídlem Střítežská 399, 572 01 Polička
zastoupený daňovým poradcem Rambousek a partner a.s.
sídlem Křišťanova 4, 130 00 Praha 3

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2019, č. j. 37567/19/5300-21442-712600

takto:

- I. Návrh žalobce na přerušení řízení **se zamítá.**
- II. Žaloba **se zamítá.**
- III. Účastníci nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“) domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku

označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a kterým byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 15. 2. 2018, č. j. 228688/18/2808-50522-609178, č. j. 228842/18/2808-50522-609178, č. j. 228911/18/2808-50522-609178, č. j. 228942/18/2808-50522-609178, č. j. 228967/18/2808-50522-609178, č. j. 228994/18/2808-50522-609178, tedy dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec až prosinec 2012 vydané podle zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „zákon o DPH“) a podle ust. § 147 a 139 odst. 1 a § 90 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalobce jako ekonomický subjekt obchodoval v rozhodném období roku 2012 s pohonnými hmotami, přičemž byl jedním z článků obchodního řetězce, když zboží pocházející z jiného členského státu Evropské unie prodával personálně propojené společnosti RWRGASS s.r.o. Žalovaný odmítl uznat žalobcem uplatněný odpočet na DPH. Jádrem sporu spočívá v tom, zda se z pohledu DPH ve vztahu k žalobci jednalo o plnění v tuzemsku, či nikoliv.

2. Žalobce předně tvrdil, že žalované rozhodnutí vychází z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, a je proto nepřezkoumatelné. Dle žalobce rozhodoval žalovaný na základě domněnek, nikoliv na základě prokázaného stavu věci, k čemuž žalobce odkazuje na tyto případy: *„nasvědčují tomu..., tedy nepřímou potvrdil..., správce daně dospěl k závěru...“*. Žalovaný chybně vycházel z premisy, že O. T. jednal vždy z pozice společnosti PWRGASS, ač na jiném místě rozhodnutí uvádí, že se jednalo o personálně propojenou osobu s žalobcem. Dle žalobce tak nebylo řádně zjištěno, kdo byl skutečným organizátorem přepravy, což je ve věci z hlediska doměření DPH podstatné pro posouzení toho, zda došlo k plnění v tuzemsku, či nikoliv. Žalobce současně žalovanému vytýká, že se jeho rozhodnutí o doměření DPH opírá pouze o kritérium organizování přepravy. Žalovaný se nezabýval tím, který subjekt nesl v průběhu přepravy riziko nahodilé zkázy, ač tento požadavek vyplývá ze stanoviska generální advokátky Juliane Kokott k věci C-245/04 EMAG Handel OHG.
3. Dále žalobce namítal hmotněprávní pochybení žalovaného při posouzení věci. Místo zdanitelného plnění určuje žalovaný ve zprávě o daňové kontrole. Žalovaný odmítl nebo odhlédl od důkazů, které prokazují, že k převodu vlastnictví došlo až v České republice (evidence VIES nebo doklady ZSpd, prokazující kdo byl ve který okamžik nabyvatelem zboží na území České republiky po propuštění zboží do režimu volného oběhu). Vzhledem k tomu, že bylo zboží dle nabývacích dokladů zatíženo spotřební daní, je dle žalobce zřejmé, že k dodání došlo až v okamžiku, kdy již byla spotřební daň vyměřena, tedy až v okamžiku, kdy se zboží nacházelo v tuzemsku.
4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v napadeném rozhodnutí a navrhl, aby soud žalobu pro nedůvodnost zamítl. Zejména zdůraznil, že pokud jde o tzv. domněnky žalovaného či správce daně, pak je text vytržen z celkového kontextu žalovaného rozhodnutí, které je spolu s rozhodnutím správce daně nutné považovat za jeden celek. Skutková zjištění byla správcem daně řádně shrnuta ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobcem projednána dne 12. 2. 2018. Dále žalovaný tvrdil, že žalobce kromě návrhu svědeckého výslechu M. Š. v podaném odvolání neuvedl, které důkazy měly být provedeny. K otázce spotřební daně odkázal na rozsudek SDEU ze dne 19. 12. 2018, ve věci C-414/17AREX CZ a.s. s tím, že je zřejmé, že spotřební daň ani přeprava zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně nejsou stěžejní pro

posouzení přeprav k jednotlivé transakci z pohledu DPH. Dle žalovaného nebyl žalobce schopen objasnit, proč měla personálně propojená společnost PWRGASS s.r.o. organizovat přepravu, přestože měl žalobce zboží nakoupit od několika různých společností a teprve následně pohonné hmoty prodat společnosti PWRGASS s.r.o. Žalovaný zdůraznil, že žalobce nakupované a přeprodávané zboží nikdy neviděl, nijak na ně fakticky nepůsobil a ani dokonce nemohl nijak ověřit, zda například množství pohonných hmot fakturovaných jeho dodavateli odpovídá reálnému stavu. Tedy žalobce dle žalovaného nerozptýlil pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě čj. 1727380/16. Otázka posouzení přepravy a místa plnění je přitom otázkou posouzení naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 9 Afs 137/2016-176). Žalovaný uzavřel skutkový stav věci tak, že společnost PWRGASS s.r.o. vždy řídila skrze přepravní společnosti přepravu, která končila v jejích benzínových stanicích, kde došlo k vyložení pohonných hmot. Od okamžiku nakládky společnost PWRGASS s.r.o. mohla přímo působit na pohonné hmoty, a to buď tak, že její jednatelé udělovali přímo pokyny řidičům nebo dispečerům přepravních společností, tedy tato společnost měla z materiálního hlediska postavení vlastníka, resp. právo nakládat se zbožím jako vlastník na ni přešlo v jiném členském státě, proto nebyly odstraněny výrazné pochybnosti o tom, že plnění mezi žalobcem a společností PWRGASS s.r.o. bylo obchodní transakcí s místem plněním v tuzemsku. Bylo přitom na žalobci, aby uvedené pochybnosti správce daně rozptýlil, tj. aby přesně uvedl, jak se realizovaly tyto smluvní vztahy v posuzovaném řetězci.

5. Krajský soud přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích řádně uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu v době vydání žalovaného rozhodnutí v souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. Krajský soud se s námitkami obsaženými v žalobě neztotožnil a naopak skutkové a právní závěry žalovaného plně akceptoval.
6. Předně se krajský soud vyjádří k návrhu žalobce na přerušení řízení. Právní zástupce žalobce při jednání soudu dne 11. 11. 2020 navrhl přerušení řízení do doby pravomocného rozhodnutí o kasační stížnosti Nejvyššího správního soudu, případně do doby rozhodnutí Ústavního soudu o ústavní stížnosti (ty nebyly dosud podány) ve skutkově přímo související věci žalobce PWRGASS s.r.o., vedené u krajského soudu pod sp. zn. 52 Af 39/2019, neboť měl za to, že Nejvyšší správní soud dospěl v této věci k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a proto měl věc postoupit rozšířenému senátu podle § 17 s. ř. s. Krajský soud zdůrazňuje, že byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, jímž byl zrušen jeho rozsudek č. j. 52 Af 39/2019-127 ze dne 3. 2. 2020, právně zavázán co do posouzení otázky místa plnění z pohledu DPH ve vztahu ke společnosti PWRGASS s.r.o. V souladu s tímto právním názorem krajský soud ve věci rozhodl rozsudkem ze dne 11. 11. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 -156, jak bude rozvedeno níže. Z uvedených důvodů krajský soud návrh žalobce na přerušení řízení zamítl, neboť má za to, že nebyly splněny podmínky pro přerušení řízení ve smyslu § 48 s. ř. s., zejména není vedeno žádné řízení, které by mohlo mít vliv na posouzení věci (§ 48 odst. 3 písm. d/ s. ř. s.), naopak závazný právní názor ve skutkově přímo související věci byl Nejvyšším správním soudem již vysloven.
7. Dále se krajský soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností žalovaného rozhodnutí, když dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného ve spojení s dodatečnými platebními

výměry je plně srozumitelné a dostatečně odůvodněné. Napadá-li žalobce konkrétní zvolené formulace, které se objevují v textu odůvodnění žalovaného rozhodnutí a tyto označuje za domněnky žalovaného (*„nasvědčují tomu..., tedy nepřímou potvrdil..., správce daně dospěl k závěru...“*), pak tak skutečně činí bez zohlednění kontextu rozhodnutí, neboť výrok ani odůvodnění žalovaného rozhodnutí nezavádějí žádný důvod k pochybnostem o obsahu žalovaného rozhodnutí. O tom ostatně svědčí i ta okolnost, že žalobce byl schopen zformulovat žalobní námitky, které směřují proti skutkovým zjištěním žalovaného o místě plnění v jiném členském státu Evropské unie a proti jádru jeho argumentace o zákonnosti vydaných dodatečných platebních výměrů na DPH.

8. Pokud jde o posouzení merita věci, pak je pro objasnění argumentace krajského soudu, na níž je vystavěn tento rozsudek, nezbytné ozřejmit přímou skutkovou souvislost s věcí, v níž jako žalobce vystupovala společnost PWRGASS s.r.o. Tato věc je u krajského soudu vedena pod sp. zn. 52 Af 39/2019. Jak již uvedeno shora, společnost PWRGASS s.r.o. byla v předmětných zdaňovacích obdobích roku 2012 odběratelem žalobce ZEROGAS Fuel s.r.o. a současně byla personálně propojenou osobou s osobou žalobce (totožné osoby jednatelů – L. T., O. T., J. E.; totožná osoba jediného společníka - ZEROGAS s.r.o., IČ: 25961063, se sídlem Strážnická 399, 572 01 Polička). Finanční úřad pro Pardubický kraj provedl u PWRGASS s.r.o. daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců červenec až prosinec 2012. Správce daně ověřoval daňové povinnosti žalobce v rozsahu zdanitelných plnění přijatých právě od žalobce ZEROGAS Fuel s.r.o., který v prověřovaném období dodal svému jedinému odběrateli společnosti PWRGASS s.r.o. pohonné hmoty v úhrnné hodnotě základu daně 178 168 994,92 Kč. Správce daně na základě jím zjištěných skutečností dospěl k závěru, že šlo o intrakomunitární plnění, tedy o dodání zboží do jiného členského státu, resp. o pořízení zboží z jiného členského státu na straně této společnosti. Na základě tohoto skutkového závěru byly vydány dodatečné platební výměry na DPH a následně potvrzující rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2019, č. j. 17266/19/5300-21444-711428.
9. Rozsudkem krajského soudu č.j. 52 Af 39/2019-127 ze dne 3. 2. 2020, bylo původně vyhověno žalobě žalobce PWRGASS s.r.o. Tento rozsudek krajského soudu byl však ke kasační stížnosti žalovaného zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43. Nejvyšší správní soud věc znovu posoudil a uvedl komplexní argumentaci. Krajský soud, vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu podle ust. § 110 odst. 4 s. ř. s., převzal do odůvodnění svého rozsudku ve věci žalobce PWRGASS s.r.o. ze dne 11. 11. 2020, č. j. 52 Af 39/2019 -156, skutkové a právní závěry z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43, neboť posouzení věci provedené Nejvyšším správním soudem obsahovalo vyčerpávající argumentaci. Stěžejní otázkou pro posouzení případu společnosti PWRGASS s.r.o. bylo, obdobně jako u žalobce v této věci, místo plnění při nákupu pohonných hmot. Žalovaný dospěl k závěru, že místo plnění od dodavatele Zerogas Fuel s.r.o. bylo v jiném členském státu Evropské unie, přičemž společnost PWRGASS s.r.o. organizovala přepravu zboží do České republiky, proto bylo pořízení zboží kvalifikováno jako tzv. intrakomunitární plnění ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o DPH, což vyústilo v zákonné vydání dodatečných platebních výměrů na DPH.
10. S ohledem na obchodování obou subjektů v jednom obchodním řetězci, kdy žalobce Zerogas Fuel s.r.o. byl přímým dodavatelem pohonných hmot pro společnost PWRGASS

s.r.o., která byla v roce 2012 jeho jediným odběratelem, jsou pro posouzení dané věci zcela stěžejní skutkové a právní závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve věci společnosti PWRGASS s.r.o. v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43. Jak již uvedeno, Nejvyšší správní soud totiž uzavřel, že společnost PWRGASS s.r.o. organizovala přepravu těchto pohonných hmot do České republiky, nesla náklady spojené s přepravou, objednávala přepravu, přičemž součástí objednávek (většinou telefonických) byly informace o množství přepravovaných pohonných hmot, místě a datu nakládky a vykládky, řidiči vyplňovali CMR listy na základě pokynů od této společnosti, případné komplikace nastalé během dopravy by dopravci řešili právě s touto společností. Společnost PWRGASS s.r.o. byla tím subjektem, na základě jehož příkazu bylo zboží přepraveno. Nikdy v průběhu řízení netvrdila, že by přepravu zajišťovala na základě přepravní smlouvy pro některého z předcházejících dodavatelů, ani nepředložila důkazy svědčící o existenci takového smluvního vztahu. Subjekty uvedené na CMR listech jako odesílatelé (rafinérie) přepravu pohonných hmot nezajišťovaly, ani se na ni žádným jiným způsobem nepodílely. Oproti stavu deklarovanému na předložených dokladech bylo zboží fyzicky dodáváno z rafinérie přímo do provozoven (čerpacích stanic) společnosti PWRGASS s.r.o. Nakládky pohonných hmot se v rafinériích kromě případné tamní obsluhy žádný jiný subjekt neúčastnil, stejně tomu bylo v ostatních fázích přepravy. Úmyslem společnosti PWRGASS s.r.o. bylo od počátku pořídit pohonné hmoty za účelem výkonu její ekonomické činnosti. Z odůvodnění žalovaného rozhodnutí a ze zprávy o daňové kontrole dle Nejvyššího správního soudu vyplynulo, že kritérium organizace přepravy nebylo jediným kritériem, kterým se správní orgány zabývaly (viz body 41 a 48 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43). Nejvyšší správní soud přitom jednoznačně uvedl, že úvahy daňových orgánů ve vztahu k převodu práva byly dostatečné. Společnost PWRGASS s.r.o. totiž od počátku přepravy (kterou bez jakýchkoli pochyb organizovala a hradila) ovlivňovala osud přepravovaných pohonných hmot – rozhodovala o tom kdy, odkud, kým a kam budou přepraveny, přičemž pohonné hmoty poříдила a přepravovala do České republiky za účelem výkonu své vlastní ekonomické činnosti. Fakticky tak podle zjištění daňových orgánů s pohonnými hmotami nakládala, jako by byla jejich vlastníkem. Dále Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že v případě veškerých předcházejících transakcí bude místo dodání v jiném členském státu [a daná plnění tak nebudou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH]. Krajský soud neshledává žádný důvod k odklonění se od uvedeného závěru Nejvyššího správního soudu.

11. S ohledem na uvedené skutkové a právní závěry ve věci společnosti PWRGASS s.r.o., když žalobce ZEROGASS Fuel, s.r.o. byl dodavatelem pohonných hmot personálně propojené společnosti PWRGASS s.r.o., kdy se jednalo o intrakomunitární plnění, vycházel krajský soud z toho, že v případě veškerých předchozích transakcí, které se uskutečnily před dodávkou mezi žalobcem a společností PWRGASS s.r.o., bylo místo dodání v jiném členském státu, kterému již nelze přičítat přepravu do České republiky. Tedy závěr správce daně a žalovaného obsažený v žalovaném rozhodnutí o tom, že se v dané věci jednalo o obchodní transakci s místem plnění v jiném členském státu Evropské unie, je v souladu se skutkovým a právním závěrem vysloveným Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 113/2020-43 ve skutkově přímo související věci personálně propojené společnosti PRWGASS s.r.o., kdy se jednalo o dva přímo navazující články téhož obchodního řetězce a kdy žalobce PRWGASS s.r.o. rovněž a neúspěšně argumentoval zatížením spotřební daně, neboť to není pro posouzení DPH rozhodné (bod

58: „Obecně lze k této otázce připomenout již výše uvedené, že uskutečněnou přepravu (a tedy intrakomunitární charakter) v rámci řetězové dodávky je možné přiznat pouze jedné konkrétní obchodní transakci. Ostatní transakce se považují již pouze za dodání zboží bez odeslání nebo přepravy a jejich místo plnění je stanoveno v závislosti na tom, zda předchází nebo následují po obchodní transakci spojené s přepravou, tj. místo dodání je buď v místě odeslání, anebo v místě určení dodávky. Aplikováno na nyní souzenou věc, byla-li přeprava zboží přiznána obchodní transakci mezi žalobcem a jeho dodavatelem, v případě veškerých předcházejících transakcí bude místo dodání v jiném členském státu [a daná plnění tak nebudou předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o DPH].“).

12. Jak správně uváděl žalovaný v žalovaném rozhodnutí a rovněž ve vyjádření k žalobě, otázka posouzení místa plnění je otázkou posouzení hmotněprávních předpokladů pro uplatnění odpočtu DPH. Bylo proto v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu na žalobci, aby uplatnil k této problematice se vztahující relevantní tvrzení a ta následně řádně prokázal. Správce daně přitom řádně uplatnil výzvu podle § 89 daňového řádu, v níž uvedl pochybnosti o místě plnění a o přepravě, tudíž důkazní břemeno bylo přesunuto zpět na žalobce podle § 92 odst. 3 daňového řádu. S ohledem na shora uvedené skutkové závěry krajský soud uzavřel, že žalobce svoje důkazní břemeno ve vztahu k prokázání toho, že místo plnění bylo v tuzemsku, neunesl, neboť ze všech podstatných okolností, které byly uvedeny shora, vyplynulo, že přepravu pohonných hmot zajišťoval jediný přímý odběratel žalobce, a to s žalobcem personálně propojená společnost PWRGASS s.r.o. (smlouvy o přepravě byly uzavřeny mezi společností PWRGASS s.r.o. a přepravními společnostmi JASA s.r.o. a TOHOZ s.r.o.). Tedy rovněž stěžejní žalobní bod spočívající v nesprávném hmotněprávním posouzení věci, k němuž jednotlivé námitky žalobce směřovaly, vyhodnotil krajský soud jako nedůvodný.
13. Krajský soud ze všech uvedených důvodů dospěl k závěru, že žalované rozhodnutí potvrzující dodatečné platební výměry na DPH bylo vydáno v souladu se zákonem, a žalobu jako nedůvodnou proto zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
14. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Pardubice 18. listopadu 2020

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu